

Klaudia Krużolek

**OCHRONA PODATNIKA W INTERPRETACJACH  
PRAWA PODATKOWEGO DOKONYWANYCH  
PRZEZ MINISTRA FINANSÓW**

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>1</sup> zapewnia obywatelowi polskiemu równość, sprawiedliwość i pewność prawa. Szczególną uwagę ustawa zasadnicza poświęca prawu podatkowemu, czego wyrazem są art. 84 i 217, nakazujące ustawodawcy nakładanie podatków na obywateli tylko w drodze ustawy. Ochrona podatnika znajduje swój wyraz w toku legislacyjnym przez wyrażenie zgody parlamentarzystów, jako przedstawicieli narodu, na poniesienie daniny publicznej przez obywateli polskich. Pomimo skomplikowanego toku legislacyjnego i przyświecającej prawodawcom trosce o spójność i przejrzystość prawa, dla obywatela (a w szczególności ustaw), przepisy prawa podatkowego są często niejasne i niezwykle zawile. Aby uniknąć popełnienia błędów w interpretacji przepisów prawa podatkowego, a jednocześnie wypełnić zapisy Konstytucji RP, minister finansów na mocy art. 14a Ordynacji podatkowej<sup>2</sup>, ma możliwość dokonywania interpretacji prawa podatkowego<sup>3</sup>, dążąc tym samym do zapewnienia jednolite-

---

<sup>1</sup> Ustawa z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

<sup>2</sup> Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926, zwana dalej Ordynacją.

<sup>3</sup> Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

go stosowania prawa podatkowego, zwiększając jednocześnie pewność prawa w oczach podatnika.

Interpretacja podatkowa jest instytucją prawa, która niejednokrotnie była przedmiotem ostrej krytyki. Zarzucano jej m.in. ograniczenie dwuinstancyjności<sup>4</sup> czy sprzeczność z art. 7 Konstytucji RP<sup>5</sup>. Pomimo, że na przestrzeni lat instytucja interpretacji podatkowych ewoluowała, a od 1 lipca 2007 r. obowiązuje jej kolejna wersja<sup>6</sup>, i dzisiaj nie jest ona wolna od wad. Jednak, nawet mając świadomość niedoskonałości omawianej instytucji prawnej, trudno nie docenić jej wkładu w proces tworzenia wykładni prawa podatkowego.

W odniesieniu do interpretacji prawa podatkowego ważną rolę odgrywa problem instancyjności interpretacji prawa podatkowego, jednak przekracza on ramy tego opracowania.

Z powodu skomplikowanych przepisów prawa podatkowego nie tylko podatnik, ale i organy stosujące prawo podatkowe są narażone na jego błędną interpretację. Niejednokrotnie zdarza się sytuacja, gdy zdezorientowany podatnik zwraca się do Urzędu Skarbowego z prośbą o pomoc w zawilej sprawie podatkowej, a organ nie jest w stanie udzielić mu jednoznacznej odpowiedzi. Dlatego jednym z podstawowych zadań nałożonych na ministra finansów jest zapewnienie właściwej (jednolitej) interpretacji prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli podatkowej. Instrumentem, za pomocą którego minister finansów dokonuje ujednolicenia stosowania przepisów, są interpretacje podatkowe (ogólne i indywidualne).

W dwudziestoleciu międzywojennym problem poprawności wykładni prawa podatkowego był rozwiązany za pomocą wydawania tzw. wewnątrz-administracyjnych „okólników” zawierających wykładnię obowiązujących przepisów<sup>7</sup>. Podobnie było w czasach Polsce Ludowej. Minister finansów był wyposażony w ogólne uprawnienie do czuwania nad poprawnością wykładni prawa podatkowego przez stosujące go organy. Jednakże sami podatnicy pozbawieni byli możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej, ponieważ zabrakło normy prawnej, która by regulowała tę kwestię<sup>8</sup>. Co prawda art. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych dawał możliwość Ministerstwu Finansów udzielania odpowiedzi na zapytania indywidualne, jednakże nie można się było na nie skutecznie powoływać w postępowaniach podatkowych<sup>9</sup>. Jednak postrzeganie interpretacji

<sup>4</sup> B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12, s. 16.

<sup>5</sup> C. Kosikowski, *Konstytucyjność ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2, s. 8.

<sup>6</sup> Ustawa z 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1590).

<sup>7</sup> M. Ciecierski, *Interpretacje podatkowe po 1 lipca 2007 roku – wady i zalety*, [w:] *Wybrane problemy prawa finansowego w Polsce*, red. M. Ciecierski, A. Mudrecki, P. Stanisławiszyn, Opole 2009, s. 24.

<sup>8</sup> Por. dekret z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U. z 1946 r. Nr 27, poz. 174); dekret z 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1950 r. Nr 49, poz. 452); ustawa z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1980 r. Nr 27, poz. 111).

<sup>9</sup> Wyrok NSA w Poznaniu z 7 września 1989 r., sygn. akt SA/Po 226/89, LEX, nr 32063.

podatkowych jako wykładni prawa podatkowego ewoluowało. Ustanowiona 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja dawała możliwość ministrowi finansów wydawania interpretacji ogólnych w przypadku zaistnienia możliwości błędnej wykładni przepisów podatkowych oraz upoważniała organy stosujące prawo podatkowe do wydawania informacji indywidualnych (w formie pisemnej), zainteresowanym podmiotom w przypadku, gdy nie wszczęto w stosunku do nich postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej<sup>10</sup>. Kolejne zmiany w Ordynacji w zakresie interpretacji prawa podatkowego przyniosły lata 2002<sup>11</sup>, 2004<sup>12</sup> i 2006<sup>13</sup>. Zaowocowały one zwiększeniem zakresu ochrony podatnika przez wprowadzenie zasady uwzględniania wydanej interpretacji przy ustalaniu kwoty podatku.

Na podstawie ustawy z 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>14</sup>, interpretacje prawa podatkowego zostały rozszerzone na zobowiązania przedsiębiorców z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i składki zdrowotne oraz na inne daniny publiczne. Interpretacje te są jednak możliwe tylko i wyłącznie w korelacji z normami prawnymi zawartymi w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej<sup>15</sup>.

Na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów, interpretacje ogólne powinny być wydawane zawsze przez ministra finansów w sytuacji, gdy faktycznie ma miejsce, bądź tylko może mieć miejsce, niejednolite zastosowanie prawa podatkowego<sup>16</sup>. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy brzmienie przepisu prawa podatkowego umożliwia jego niejednoznaczną interpretację lub gdy wystąpiła luka prawna w przepisach prawa podatkowego<sup>17</sup>. W ostatnich latach szczególne znaczenie dla podatnika polskiego nabrały interpretacje ogólne ministra finansów dokonywane w oparciu o regulacje zawarte w umowach międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>18</sup>. Błędna wykładnia tych przepisów dokonywana przez organy stosujące prawo podatkowe jest szczególnie uciążliwa finansowo dla podatnika.

Adresatem bezpośrednim interpretacji ogólnych są organy podatkowe i organy kontroli podatkowej. Jednakże interpretacje ogólne stanowią również

<sup>10</sup> Art. 14b Ordynacji, por. M. Ciecierski, *Wybrane...*, s. 25.

<sup>11</sup> Ustawa z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387).

<sup>12</sup> Ustawa z 2 lipca 2004 r. przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2004 r. Nr 137, poz. 1808).

<sup>13</sup> Por. Ustawa z 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa...

<sup>14</sup> Dz.U. z 2008 r. Nr 141, poz. 888.

<sup>15</sup> Dz.U. z 2004 r. Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.; M. Ciecierski, *Wybrane...*, s. 25.

<sup>16</sup> A. Kabat, S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Huser, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 81.

<sup>17</sup> Wątpliwości powstają najczęściej na skutek: niewydania przepisów wykonawczych, spóźnionego wydania przepisów wykonawczych, niewystarczająco kompleksowej regulacji prawnej, zaistnienia w praktyce nowych sytuacji faktycznych, nieobjętych lub nie do końca objętych obowiązującymi przepisami prawa.

<sup>18</sup> Minister finansów jako uczestnik negocjacji poszczególnych umów ma możliwość dokonania ich wykładni nie tylko literalnej ale i celowościowej.

pewne wytyczne dla podatnika, wskazówki, których właściwe odczytanie wiąże się dla niego z określonymi (zamierzonymi) skutkami majątkowymi. W tym kontekście podatnik staje się ich adresatem pośrednim.

Interpretacja ogólna dotyczy sytuacji abstrakcyjnych. Podatnik znajdzie w niej źródło ochrony, ale tylko w sytuacji, gdy dokonał właściwej oceny, czy stan faktyczny, który zaistniał w jego przypadku pokrywa się z zakresem przedmiotowym interpretacji ogólnej.

Minister finansów w każdym momencie może zmienić wydaną przez siebie interpretację ogólną, jeśli stwierdzi jej nieprawidłowość, bądź zmusi go do tego orzecznictwo sądowe (w tym orzeczenia wydane przez Trybunał Konstytucyjny i Europejski Trybunał Sprawiedliwości)<sup>19</sup>.

Ochrona podatnika związana z zastosowaniem się przez niego do interpretacji ogólnej, w przypadku gdy ta okazała się nieprawidłowa (została później zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej), zależy od tego, czy skutki podatkowe związane ze stanem faktycznym, który odpowiadał przedmiotowi interpretacji ogólnej, miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji czy po jej opublikowaniu<sup>20</sup>. Jeżeli miały one miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej – zastosowanie się do niej daje ochronę jedynie przed naliczeniem odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz przed odpowiedzialnością karno-skarbową<sup>21</sup>. Z kolei, jeżeli skutki podatkowe miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej, to zastosowanie się do tej interpretacji zwalnia podatnika z obowiązku zapłacenia podatku<sup>22</sup>.

Niestety, przepisy wyraźnie zastrzegają możliwość wydawania interpretacji ogólnej tylko z inicjatywy ministra finansów<sup>23</sup>, pomimo niejednokrotnych postulatów piśmiennictwa, aby interpretacje ministerialne były wydawane również na wniosek zainteresowanego podmiotu<sup>24</sup>.

W przypadku interpretacji indywidualnej podatnik nie musi czekać, aż minister finansów dopatrzy się nieścisłości w stosowaniu prawa podatkowego, tylko ma możliwość bezpośredniego zwrócenia się do ministra w celu uzyskania informacji, czy zaprezentowany we wniosku stan faktyczny lub przyszły jest zgodny z prawem w świetle obowiązujących przepisów (na dzień dokonania interpretacji)<sup>25</sup>.

<sup>19</sup> C. Kosikowski, *Interpretacja przepisów prawa podatkowego*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 483.

<sup>20</sup> Interpretacje ogólne podlegają opublikowaniu w „Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów” oraz są zamieszczane w „Biuletynie Informacji Publicznej”.

<sup>21</sup> Art. 14k § 2 i 3 Ordynacji.

<sup>22</sup> Art. 14m Ordynacji.

<sup>23</sup> Art. 14a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

<sup>24</sup> A. Kabat, *Wiążące interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach?*, cz. 1, „Państwo i Prawo” 2007, nr 2, s. 4.

<sup>25</sup> Art. 14b Ordynacji.

W tej sytuacji interpretację indywidualną można raczej nazwać formą odpłatnego uzyskania informacji z jednoczesnym urzędowym poświadczeniem, że opisany w niej stan faktyczny (rzeczywisty lub przyszły), w ocenie ministra finansów lub innego organu<sup>26</sup> uprawnionego do jej wydania, jest zgodny z prawem na dzień wydania interpretacji<sup>27</sup>. Wydana interpretacja indywidualna kierowana jest do wnioskodawcy, który jest jej bezpośrednim adresatem, chociaż organy stosujące prawo podatkowe również ją otrzymują, przez co stają się jej adresatem pośrednim.

Ordynacja podatkowa reguluje bardzo dokładnie warunki, jakie musi spełnić poprawnie złożony wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej. Wniosek musi mieć formę pisemną, dotyczy tylko indywidualnej sprawy zainteresowanego, może wiązać się z zaistniałym stanem faktycznym, ale i zdarzeniami przyszłymi. W sprawie opisanego stanu faktycznego nie może toczyć się postępowanie podatkowe, kontrola skarbową, ani też co do jego istoty nie mogło już zapaść rozstrzygnięcie w postaci decyzji organu podatkowego lub kontroli skarbowej.

Jednak jednym z najbardziej kontrowersyjnych wymogów jest zawarcie w nim opinii wnioskodawcy o zaistniałej sytuacji faktycznej lub zdarzeniu przyszłym. Poprzez „zajęcie własnego stanowiska” część znawców tematu uznaje podanie przez zainteresowanego podstawy prawnej, w oparciu o którą zajął on takie, a nie inne stanowisko. Opinię tę podziela m.in. Cezary Kosikowski<sup>28</sup>. Polemizuje z tym punktem widzenia Andrzej Kabat, którego zdaniem wystarczające jest, by wnioskodawca wyraził we wniosku jedynie swoje wątpliwości, a nie powoływał podstawy prawnej (co samo w sobie byłoby znacznym ułatwieniem dla wnioskodawcy)<sup>29</sup>.

Aktualne przepisy prawa nie wskazują kręgu podmiotów, które są uprawnione do składania wniosków o interpretację indywidualną. Nie wskazują one również kręgu podmiotów, które nie są uprawnione do składania wniosków. Istnieje więc domniemanie, że każdy, kto przedstawi wyczerpujący opis zaistniałego stanu faktycznego, przedstawi w nim własną ocenę prawną zaistniałego stanu oraz spełni pozostałe wymogi stawiane wnioskowi może być wnioskodawcą. Rodzi to realne zagrożenie, że wnioskodawcą może być również osoba, której nie jest udziałem stan faktyczny czy zdarzenie przyszłe opisane we wniosku. Złożenie wniosku może mieć wtedy na celu sprawdzenie, w jaki sposób organ

<sup>26</sup> Ostatnia nowelizacja Ordynacji odebrała naczelnikom urzędów skarbowych i naczelnikom urzędów celnych kompetencje do wydawania interpretacji indywidualnych, przekazując je ministrowi finansów (art. 14b § 1 Ordynacji). Minister może jednak, w drodze rozporządzenia upoważnić podległe organy do wydawania interpretacji w jego imieniu i w ustalonym zakresie (art. 14b § 6 Ordynacji). Ponadto na mocy art. 14j Ordynacji, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta i marszałek województwa są wyposażeni w kompetencje do wydawania interpretacji indywidualnych, stosownie do ich właściwości.

<sup>27</sup> C. Kosikowski, *Interpretacja...*, s. 485.

<sup>28</sup> C. Kosikowski, *Interpretacje...*, s. 486.

<sup>29</sup> A. Kabat, *Wiążące interpretacje przepisów prawa podatkowego...*, s. 7.

zareaguje. Wystarczy jedynie uprawdopodobnić, że wniosek jest składany w indywidualnej sprawie<sup>30</sup>.

Należy pamiętać, że interpretacja indywidualna, jako, że jest wydawana w konkretnej sprawie, daje ochronę tylko swojemu wnioskodawcy. Nie może się na nią powołać inny podmiot, nawet w identycznej sprawie. Podatnik może jedynie przytoczyć wydaną już dla innego podmiotu interpretację indywidualną w tożsamej sprawie, jako argument wskazujący na potrzebę wydania identycznego rozstrzygnięcia<sup>31</sup>. W tym momencie interpretacja indywidualna staje się podobna do orzeczenia sądowego, które zostało wydane w jednej sprawie, a jest powoływane w innych sprawach tego samego rodzaju.

Niestety, Ordynacja podatkowa nie przewiduje sytuacji dezaktualizacji interpretacji indywidualnej z tytułu zmiany stanu prawnego (gdy stan prawny obowiązujący w momencie składania wniosku jest diametralnie inny, niż w momencie dokonywania interpretacji). Organ jest ściśle związany zapisami zawartymi we wniosku. Może on jedynie negatywnie ocenić stanowisko wnioskodawcy ze względu na nieaktualny stan prawny, wskazać prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem na bazie stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji indywidualnej<sup>32</sup>.

Nie tylko w tym przypadku czas działa na niekorzyść podatnika. Pomimo, że organ jest zobowiązany do wydania interpretacji indywidualnej bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w 3 miesiące od dnia otrzymania wniosku<sup>33</sup>, zdarza się, że nowy lub zmieniony stan prawny zaczyna obowiązywać dzień po wydaniu przez organ interpretacji indywidualnej, a jednocześnie przed doręczeniem jej wnioskodawcy czy organom podatkowym oraz organom kontroli skarbowej, którym ze względu za zakres spraw będących przedmiotem interpretacji, również się te interpretacje dostarcza (adresat pośredni).

I w tym przypadku Ordynacja podatkowa nie daje wnioskodawcy żadnej ochrony prawnej. W wymienionych przypadkach wydana interpretacja staje się po prostu bezużyteczna, ponieważ minister finansów ma możliwość zmiany z urzędu wydanej interpretacji tylko i wyłącznie ze względu na jej nieprawidłowość<sup>34</sup>. Ale o nieprawidłowości w omówionych przypadkach nie ma mowy, ponieważ minister jest związany stanem prawnym obowiązującym na dzień wydania interpretacji.

---

<sup>30</sup> Opisana sytuacja jest stosunkowo częstą praktyką doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych lub innych pełnomocników podatników lub płatników. Nie jest ona obca również naukowcom i studentom. Ale i „zwykły” podatnik czasem się do niej ucieka.

<sup>31</sup> Interpretacje indywidualne wydawane przez ministra finansów i pozostałe uprawnione organy, po usunięciu danych personalnych są opublikowane w „Biuletynie Informacji Publicznej”. Publikacja interpretacji indywidualnych ma takie same cele, jak publikacja interpretacji ogólnych – jednolitość wykładni prawa podatkowego.

<sup>32</sup> Art. 14c § 2 Ordynacji.

<sup>33</sup> Art. 14d Ordynacji.

<sup>34</sup> Art. 14e § 1 Ordynacji.

W przypadku gdy organ w pełni zgadza się ze stanowiskiem wnioskodawcy, może odstąpić od uzasadnienia wydanej interpretacji. Jednak gdy zgoda ze stanowiskiem wnioskodawcy jest zaledwie częściowa, organ jest zobligowany dokładnie określić, w jakim zakresie zgadza się z wnioskodawcą, a dlaczego i w jakim zakresie się z nim nie zgadza (uzasadnienie prawne). Z kolei, gdy organ całkowicie negatywnie oceni stanowisko wnioskodawcy, musi podmiotowi w przedstawionym stanie faktycznym wskazać, jak poprawnie powinien on ocenić sytuację.

Istnieje jeszcze czwarta forma zachowania organu – pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia. W oparciu o art. 14g § 3 Ordynacji, wniosek podmiotu zostaje bez rozpatrzenia, w przypadku gdy nie spełnia on wymogów poprawności zawartych w art. 14b § 3 Ordynacji<sup>35</sup>. W takim przypadku organ jest zobowiązany do wezwania zainteresowanego podmiotu do uzupełnienia wniosku w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia. Przyjmuje się, że organ tak powinien sformułować wezwanie do uzupełnienia wniosku, aby podmiot obiektywnie mógł w następstwie tego wezwania uzupełnić braki wniosku. Art. 14f § 3 Ordynacji stanowi, że w sprawie pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia, organ wydaje postanowienie, na które zainteresowanemu podmiotowi służy zażalenie.

Niezwykle ważną instytucją dla podatnika oczekującego na interpretację jest tzw. interpretacja milcząca<sup>36</sup>, kiedy to wnioskodawca może uznać, że organ nie dotrzymawszy 3-miesięcznego terminu wydania interpretacji, uznał ją za prawidłową w pełnym zakresie. Należy jednak pamiętać, że milczące interpretacje, decyzją ministra finansów można zmienić na mocy art. 14e § 1 Ordynacji, podobnie jak wszystkie uznane przez niego interpretacje za błędne.

Ordynacja podatkowa nie przewiduje możliwości składania wniosków w celu zmiany interpretacji (ogólnej czy indywidualnej). Z drugiej strony rzeczona ustawa nie zakazuje możliwości sygnalizowania ministrowi finansów dokonania takiej zmiany. Sygnały mogą płynąć zewsząd: od wnioskodawców, różnych organizacji, organów podatkowych i organów kontroli skarbowej czy od mediów<sup>37</sup>. Zmieniona interpretacja jest doręczana wnioskodawcy<sup>38</sup>.

Wydane interpretacje indywidualne są doręczane wnioskodawcy. Wraz z interpretacją przekazywany jest podmiotowi dokument potwierdzający datę doręczenia interpretacji. Ma to swoje skutki podatkowe. Na podstawie tej informacji organy podatkowe lub kontrolne będą mogły ustalić, z jakim stanem faktycznym czy przyszłym mają do czynienia oraz ustalić, czy stan prawny jest

<sup>35</sup> Obowiązek przedstawienia przez wnioskodawcę w sposób wyczerpujący stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

<sup>36</sup> Art. 14o § 1 Ordynacji.

<sup>37</sup> C. Kosikowski, *Interpretacje...*, [w:] s. 490.

<sup>38</sup> Zmieniona interpretacja powinna odpowiadać identycznym wymogom, jak interpretacja indywidualna. Powinna ona zostać dostarczona wraz z uzasadnieniem wyjaśniającym zmianę.

aktualny, a jeżeli nie, to czy stan prawny zdążył się zdezaktualizować przed doręczeniem interpretacji, czy też po.

Ciekawe skutki prawne pociąga za sobą sformułowana w art. 14k Ordynacji zasada nieszkodzenia. Art. 14k § 2 i art. 14k § 3 Ordynacji, dają ochronę zainteresowanym, którzy powoływali się na interpretację ogólną zarówno przed jej zmianą, jak i po niej. Identycznie ma się sprawa z interpretacją indywidualną – nie może wywołać negatywnych skutków podatkowych dla podatnika powołanie się na interpretację indywidualną przed jej zmianą (art. 14k § 1 Ordynacji), jak i powołanie się na nią po jej zmianie (art. 14k § 3 Ordynacji).

Ustawodawca uzależnia jednak skutki zastosowania się do zmienionej interpretacji (obowiązek zapłacenia podatku czy uzyskanie zwolnienia z obowiązku zapłaty) od rozlicznych czynników. W myśl art. 14l Ordynacji, zwolnienie z obowiązku płacenia podatku nie ma miejsca jeżeli skutki podatkowe zastosowania się do interpretacji miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej. Z kolei z art. 14m Ordynacji wynika, że zastosowania się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, jeżeli zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Zwolnienie z obowiązku płacenia podatku ma również miejsce, jeżeli skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej.

Z kolei art. 14k § 1 Ordynacji wprowadza wspomnianą wcześniej zasadę nieszkodzenia, gdy stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji zaistniał przed doręczeniem interpretacji indywidualnej lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną. Na mocy art. 14k § 2 Ordynacji, zasada nieszkodzenia ma również zastosowanie, gdy stan faktyczny związany z interpretacją zaistniał po opublikowaniu interpretacji ogólnej.

Przedstawiona powyżej zasada nieszkodzenia jest kluczowym instrumentem ochrony podatnika. Podatnik, który zastosował się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, jest zwolniony z obowiązku zapłaty podatku w oparciu o zdarzenie będące przedmiotem interpretacji, jeżeli zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane na skutek zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, bądź też gdy skutki związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny stanowiący przedmiot interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej lub po doręczeniu interpretacji indywidualnej (zwolnienie interpretacyjne).



Wzmiankowany podatek, który zastosował się do interpretacji, może wnioskować o wydanie decyzji określającej lub ustalającej wysokość podatku objętego zwolnieniem.

Jednym z najważniejszych mankamentów obecnie obowiązujących przepisów dotyczących interpretacji, jest brak przepisu formułującego wprost prawo wnioskodawcy do zaskarżania wydanej interpretacji indywidualnej<sup>39</sup>. Pośrednio można wyinterpretować to prawo z art. 14c § 3 Ordynacji, zobowiązujący organ wydający interpretację indywidualną do zamieszczenia pouczenia na doręczanej interpretacji o możliwości wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Istnieje oczywiście możliwość wniesienia również skargi na interpretację zmienioną.

Na przestrzeni lat ustawodawca rozwinął instytucję interpretacji prawa podatkowego starając się, by stała się ona dla podatnika swoistym gwarantem przewidywalności rozstrzygnięć podatkowych dokonywanych przez organy, które ją stosują. Pomimo, że ochrona, jaką zapewnia ta instytucja podatnikowi z biegiem czasu się rozszerza (np. zakaz naliczania odsetek, wyłączenie odpowiedzialności karno-skarbowej w przypadku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie)<sup>40</sup>, nie można powiedzieć, że ustawodawca osiągnął już stan idealny.

Dzięki interpretacjom prawa podatkowego podatek uzyskuje ochronę w postaci uniknięcia zapłaty podatku, gdy stan faktyczny lub przyszły i właściwa ocena stanu prawnego dokonana przez podatnika wskazują na to, że zwolnienie jest zasadne. Ustawodawca wziął również pod uwagę wpływ czasu, datę doręczenia (ogłoszenia) interpretacji, które to aspekty również objął ochroną wpływającą z wydanej interpretacji. Do tej pory istnieje zbyt wiele sytuacji nieobjętych ochroną prawną, w których wydane interpretacje są bezużyteczne (np. zmiana stanu prawnego po wydaniu interpretacji a przed dostarczeniem jej wnioskodawcy).

Nasuwa się jednak wniosek, że do zbyt dużej liczby rozwiązań trzeba dochodzić za pomocą skomplikowanych sposobów interpretacji. Dobrze, że jest możliwość dotarcia do wspomnianych rozwiązań. Źle – że drogi do nich wiodące nie są oczywiste dla podatnika, a nawet dla organów stosujących prawo podatkowe. Te i inne niedoskonałości stanowią przesłankę do kolejnych nowelizacji Ordynacji podatkowej, w celu uzyskania regulacji lepiej chroniących podatników i ułatwiających pracę organom podatkowym.

<sup>39</sup> C. Kosikowski, *Interpretacje...*, [w:] s. 494.

<sup>40</sup> Art. 14k § 3 Ordynacji.